

会計原則の生成

——リトルトン著「会計理論の構造」より——

山崎佳夫

一

会計原則は、それ自体会計理論ではない。会計原則は、我が国企業会計原則に於て既に述べられているように、「一般に公正妥当と認められた」慣習である。それは会計実践を母体とする一般的な慣習であり、而も「公正妥当」と認められたものでなければならぬ。「公正妥当」である事によつて規範性が与えられ、「従わなければならない基準となる」ものである。ここに「公正妥当」の意味が問題となるが、それは原則が客観的に認められ維持される制度的基盤にかかるものであるという事を示す。又会計原則は会計理論によつて支持されるものとして考えられる。然し理論は、立場により多様であり一人一学、その帰する所を知らない。会計理論の通説の集大成と考えられるものが原則であろうか。然し原則は単なる理論の領域に止まらない。それは社会的経済的要求から、会計理論を越えた領域をもつ。この事は原則本来の社会的性格に基くものである。

会計理論は、現実の経済的要請に従つて絶えず新しい発展を続けている。此の理論の中から、従うべきものとするべきものとしての一群の基準(standards)が摘出される。基準は此の意味で、理論の簡潔な表現である。それは実践の準拠(criterion)となるものであり、又比較と判断の基礎(basis)でもある。事情によつて背離を必要とし又それが正当とされる場合、その背離を測定する尺度となるものである。然し基準は実践を厳しく限界づけるものではない。それは真実に対する道標(guideposts)であり、高うが達成可能な行為の標準である。ここでは一般に認められた(generally accepted)ものの

要約ではなく、基準よりの背離を認識せしめ基準への到達を望んでいるのである。然し基準は理論に基盤をもち、理論に支えられながら、而もその批判に耐えてゆかねばならぬ。基準の発展は理論の発展と表裏する。

ここに、我々は原則生成の二つの立場を見る。然し会計原則も会計理論も共に、社会的性格をもつ。両者は共通の社会的事実に依存し、黒沢清博士も既に指摘されているように、「制度的批判」を通じて形成されてゆく。会計理論は単に営利計算を研究対象とするものではない。「企業会計の社会的責任に関する認識」から社会科学の一分科として、制度的に理解されるべきである。又会計原則の制度的意義も、「企業の社会的責任に対する認識」に由来する。従つて両者は同じ認識の上に立ち、少くとも基本的に動向を等しくするものでなければならぬ。

叔、リトルトン教授は、原則を次の如く述べている。「原則は思想を明確にすることが出来る。思考を目的へ、慣習を理由へ関連させるから。それは行為と目的の相互関係を指示する。それは経験を本質的要素へ蒸溜(distill)する。より良き理解のために諸要素を型(pattern)へ組織付ける。理論が選択・決定・解決の指針となりうる限りに於て、会計原則の知識も亦同じ事態に対処しうる。何故なら、統制勘定が補助元帳を代表する如く、原則は理論を代表するから(principles represent theory)」。

以下は彼の近著「会計理論の構造」(第二部「理論の本質」)に於て、そのピークと解される、第十一章「帰納された原則」(Inductively Derived Principles)の要約の紹介である。

富山大学紀要経済学部論集

(註一) 黒沢清「企業会計の制度的批判」(企業会計、五巻九号) 参照

(註二) A.C. Littleton, Structure of Accounting Theory, 1953. A.A.A.

Monograph No. 5, 232 pages.

二

複式簿記の基本的方法は、会計実践の中から発展してきた。多くの人によつて考案された方法が、採用され或はテストされて、最も適当な手続が一般に承認されるに至つた。簿記、後には会計及監査の教師達は、累積した規則及び手続の記述を、説明や証明によつて補足する事が必要であると悟つた。ここに、実践の方法も理論の説明も共に、経験から帰納的に引出されたというのは正しい。知識が多く例証から累積するにつれて、当該領域に於ける知識の色々な面が相互に関連している事がはつきりする。此等の関連性の理解は、やがて知識の集積を綜合へ、即ち細目には欠けるが、経験に由来し、又更に実用を認識する助けとなる一般的な陳述へ導く。良い経験は承認された実践となる。実践は特に適正な方法を選んで発展する。それは推奨され指示された行為として述べられる。若し、行為(実践)が正当なる理由(理論)と結び付けられるならば、手段と関連した目的の陳述に変えられた思想の形態をもつことになる。会計思想に対する此の陳述の型は会計原則の名に値する。行為の規則を理論の原則に変えることは可能である。原則を規則へ結付ける鍵は、(規則に於ける)指令と(原則に於ける)目的に対する手段の間の、又指令に対する理由と手段が供される目的との間に存する基本的類似性である。会計原則の本質に対する概念を明らかにする事、及び(a)理論からの思想は実践に典型的な行為と有効に結付けられる事(b)会計原則は会計目的とはつきり関連する会計行為から帰納的に引出されるという事を示す、多くの例証を呈示するのが以下の目標である(一八五—一八六頁)。

慣習・規則及び原則 (Conventions, Rules and Principles)

会計慣習・規則・原則に係わる論議は、それらの相違を強調する。然し、三つの概念は凡て会計行為、即ち認識された必要に應ずる行為に由来する。これ等は帰納の過程によつて、有用な会計概念としての認識を勝ち得た。そ

れ等は、会計的必要に応じて経験から帰納された。これ等共通の起源及び同一の窮極目的の故に、相互に密接に関連している。簿記の基本的規則は会計の中心に位し、又会計原則は、簿記を企業取引分類の完全な組織たらしめる思考や規則に関係があるという事実から、その妥当性の多くを引出す。

分類カテゴリ(勘定)が二つの側面、即ち借方貸方を持つというのは、簿記の慣習である。これは、次の理由で慣習と考えられる。(1)他のものが等しく満足なものでありうる以上、此の分類は不可欠のものではない。(2)その型が必要とか不必要或は良いとか悪いとかについて、大した疑問もなく満足なものとして、此の慣例は承認されている。勘定に関する此の慣習は、会計の確定した事実であり、多くの勘定相互の完全な結合に意味深い貢献をなしている事実である。会計の此の面は、事実として、即ち慣行によつて確定した慣習として表現される。例えば、

あらゆる元帳勘定は二元的カテゴリである。即ち永い経験が、会計記録の必要から特に正当であると示した型である。

此の慣習の陳述は、会計上の指令(an accounting directive)に変えることが出来る。

二元的カテゴリ即ち借方と呼ばれる面と貸方と呼ばれる面として、各勘定を機能せしめるように元帳勘定を仕組み、用いよ。

規則は、指令に、その正当な理由(a justifying reason) 或は内包された理由(a clearly implied reason)を加えたものである。かくて上述の慣習は次の規則となる。

動的残高(dynamic balances)(積極的或は消極的变化のいずれかによつて加減されるもの)は、単なる合計よりも有益であるために、二元的カテゴリとして各勘定を機能せしめよ。

規則は、正当な理由を含み或はそれとはつきり連結する。その様な表現の有用性は、多くの場合に明らかであろう。

次に原則は、意味深い関連性を表すべきである。会計行為とその行為に対する理由の間に流れる、意味深い関連性が存在する。会計原則によつて表現されると、それは望ましい会計目的と、その目的のための適当な会計手段と

の間に存する関連性である。各勘定は、分類された情報・借方合計・貸方合計・残高を最大限に供する事が望ましい。此は簿記の目的と考えられる。規則は、その目的のための適当な手段に対する手がかりである。動的残高の計算を容易にするように、各勘定に於ける積極要素と消極要素を分離する事は有益であろう。これ等二つの思考は、原則の型で再述される。

動的残高 (Dynamic Balances) 勘定を単一カテゴリーの代りに二元的カテゴリーとすることによつて、… 会計は分類の組織 (簿記) を積極・消極的变化によつて加減される動的残高の仕組みとして運用することが出来る。

この表現形式は、先づ分離点 (…) の後の目的を達成するために適当な手段を述べ、それから注意深い用語で会計の目的を述べる。ここに二つの重要な、会計に特有な思考即ち試行錯誤から発展してきた思考がある。一文章に二つの思考を連結することによつて、更にもう一つの思考が明らかとなる。何故ならば、慣習は意識的に関連性、即ち望ましい目的とそのための適当な手段の間に流れる関連性へ置換えられた。恐らく此の例は、如何に会計原則に型どられた二つの会計思考が、第三の思考即ち有用な意味深い関連性のそれを含まねばならないかを示す。要するに、二つの思考から第三の思考を生むことによつて、原則は勘定によつてなされたと同様の貢献をなしている。貸方合計と共に考えられた借方合計は、第三の要素即ち純変動を示す額を生む (一八六—一八九頁)。

(註一) 理由は、行為に方向を与え、会計の或面に説明を与える目的 (an aim or objective) である。我々が為すところのものに対する理由は、会計活動の成果、会計報告の各種の利用及び利用者、方法や思想の歴史的起源を考察することによつて了解される。時として行為に対する理由は混同し、何れが支配的であるかを決定する事は困難である。関連した理由は、相互に支持し合い、強いものから弱いものへの明確な階梯をなす。相違する理由に与えられる相対的重要度、競合する理由の選択に対する基準は、屢々相違する意見に対する問題である。意見のその様な相違は直観や希望の見解よりも一層強固な基礎に基くべきである。良い判断は、より良き基準である。然し、良い判断はそれ自体程度と基底に於て様々である (一四五頁)。

山崎・会計原則の生成

III

簿記の慣習 (Bookkeeping Conventions)

会計に就いての基本的事実を表す多くの簿記の慣習がある。それ等の四つはここで考察し、六つは後で考えよう。

- 一、元帳勘定は、借方及び貸方両面をもつ。
- 二、元帳勘定は、独特の方法で相互に有機的な構成をなしている。
- 三、元帳勘定及び他の簿記記録は、企業及び当該産業の個別的な特性を反映する。
- 四、簿記組織は、企業資料を能率的に取扱う事務問題に対し明確な貢献をなしている。

元帳勘定が相互に密接な有機的構成をなしているという事は、会計慣習である。勘定の此の有機性や連環性は、複式簿記の特徴の一つである。それは各企業取引の中に存する自然的二重性を利用する。それは二面的勘定の有用性を説明する。より重要な事は、此の発展が、負債・資本・収益勘定のプラス面を右側に置くが、資産・費用勘定のプラス面を左側に置く特種な配列 (恐らく最初は偶然) を生んだ事だ。有機性が資料分類の此の組織にとり、顕著な特徴であるために、我々の組織を「複式簿記」というよりは「有機的発生主義会計」 (Integrated Accrual Accounting) と呼ぶ方が正しい。若し此の勘定有機性の慣習が指令として述べられるとすれば、次の様になる。

一、勘定と共に分類の有機的組織を形成するような方法で、企業の各勘定の内容を限定せよ。

これに理由が加えられると、結果は会計規則と呼ばれる。

二、企業活動の経済的效果 (収益及び費用) と財政的效果 (資産及び負債) が齊整される事は、記録された資料の後日の利用のために重要であるので、勘定と共に分類の有機的組織を形成するような方法で、企業の各勘定の内容を限定せよ。

此の規則から簿記の目的は、経済的取引及び財政的取引の勘定統計の有用な齊整をなす事であるという考えが出て来る。この事は凡ての利害関係人が、財政状態の計算との関連に於いて、経済的進歩の計算を知るために望ましい。此等の思考は共に会計原則の陳述を生み出す。

齊整された効果 (Coordinated Effects) 企業の勘定を相互に関係付ける、良く

富山大学紀要経済学部論集

仕組まれた組織は……(a)企業の経営活動が企業の富に与える経済的效果及び(b)将来に關係する企業契約が企業の富に与える財政的效果の記録を齊整することに成功している。

ここに与えられた他の二つの慣習は、次の語法で指令となされる。

勘定の設定は企業の経営組織と一致させよ。

記録活動の計画は、勤労の分業・事務機械の使用・適当な内部牽制に備えてなせ。

此等の指令に正当な理由を加えると次の規則となる。

三、勘定の設定は企業の経営組織と一致させよ。会計資料はかくて、その経営による機会利用の結果を明らかにするように作られる故に。

四、記帳は経済的に能率があり、不正や誤謬を少くするために保護される必要から、記帳組織は事務の配置・事務機械の使用・適当な内部牽制に備えて用意せよ。

指令の部分を目的に對する手段を表すものにし、又指令に對する理由を會計目的を示す言葉に変える事によつて、此等の規則は原則に作り変えられる。

此の結果は、**勘定組織の原則 (Principle of Operational Organization) 記帳能率の原則 (Principle of Operational Efficiency)** と呼ばれる。以上論ぜられた四つの条項は、簿記組織を設定する助けとして原則と呼ばれるグループをなす。以下のものは、簿記組織を運用する助けとして原則と呼ばれるグループである。

簿記組織運用の慣習は、次のものを含む。

一、一般の承認によつて企業取引は、或貨幣制度下の価格で表現される。

二、当事者の一方のみの価格を反映する取引は、勘定への最初の記入に適當であると普通考えられない。

三、事情によつては、独立の当事者の取引によつて決定された現実の貨幣価格の代りに、精密な推定額が用いられる。

四、取引は、その意味深い特質を知るために組織的に分析される。

五、取引は、夫々が一つ以上の勘定に影響する事を示す方法で記入される。

六、各勘定は、数量的に同一な資料のみ受入れる。

最初の三つは、企業取引の評価に關係する。後の三つは、企業取引からくる資料の分類に關係する。此等の慣習が言換えられて、ここに指令と呼ばれる

表現の型を生む。正当な理由が加えられると規則となる。行為を正当とする理由は、成遂げられるべき目標 (aims) を、成就するべき目的 (objectives) を意味するといふ事。注意せよ。重要な目的は大きな問題を提出する。「何が目的を達成する最良の途であるか」。従つて認識された目的は、方法・手段の意識的考量を促進する。若干の原則を次に示す。それ等は前に与えられた原則のように、表現の次の型で會計思想を反映する。

同質的資料 (Homogeneous Data) 企業取引は、その同質性を引出す……一部は貨幣制度による価格の使用から、又一部は当該企業及びその目的に對する取引の関連性から。

客観的決定 (Objective Determination) 当該企業との交渉に於て独立せる相手との取引によつて決定されなかつたところの、會計記録された取引は……資料の客観的決定の欠如の故に、報告を當てにならぬものとする。

必要なる推定額 (Necessary Approximation) 交換された対価の貨幣価値或は固定資産の實際耐用年数が、事情によつて直接に知り得ない場合……最も合理的な推定額が取引の数量的表示として受入れられる。

此等三原則は、取引資料の完全な理解的な記録の必要に向けられている。そのために、凡ての企業取引を貨幣という同質的な語で表現する。客観的決定を強調する目的は、勘定資料を証明力ある、検査に耐えうる事実につけることであり、かくて主観的な個人的な意見以外確たる基礎を持たぬ要素を除く事である。推定額を用いる目的は、充分な客観的決定をなし得ないために記録がなされぬ場合、判断に基くが然し個人的意見以上のものにより、記録を事実により近いものにする事である。従つて此の原則は、厳格な客観的決定に對する必要な例外である。

次の三原則は、會計組織の運用並びにそれによつて、信頼の置ける、理解し易い、意味深い資料を作る最高目的と密接に關連している。

特質による分析 (Analysis by Characteristics) 先づその會計的特質を見出しために、組織的に分析されてのみ……取引事実は正しい最初の勘定 (會計報告への途中である) に到達する。

複数の効果 (Multiple Effects) 借方・貸方への取引事実の適切な記入は……

取引が企業の富に与える複数の効果の各場合に於ける、はつきりした認識を要求する。

純粹なクラス (Unmixed Classes) 勘定クラスの定義が取引に横わる真の特質にもとづく場合のみ、又勘定カテゴリが、そのクラス名及び目的に關係ある同一資料以外は受入れない場合のみ、勘定の名称・残高は事實を表示する。

此等三原則の中、最も重要なのは最後のものである。雑多の資料の受入に對してクラスが保護されないならば、資料の分類は當にならない。適當なクラスの名称やクラス内容の定義は從つて非常に必要である。然し他の二原則が十分適用されないならば、この点の注意は無用となる。勘定の意味は、ある程度、企業に入來する取引の本質から描かれる。勘定へ記入する取引の決定は、分類カテゴリと取引の本質の双方の理解を通してのみ成される。一つ以上の勘定が、常に取引と關連するという事實に對する認識の必要は、此の分析の中に含まれる (一八九—一九三頁)。

四

會計規則 (Accounting Rules)

正しい簿記は、會計報告の倫理的な面の基底をなす。會計原則の根底に、簿記の原則を発見する。然し會計行為は簿記に限られない。不在關係者への報告目的のための財務諸表調製は、重要な會計行為である。貸借對照表と損益計算書は、当初元帳に於ける勘定の写しであつた。やがて會計士の判断は、元帳事實の報告をより有用なものへと導いた。即ち財務諸表へ説明的区分—分類・残額・關連事項の対応・記述的用語—を導入した。此等は実践から來た行為事實である。此が簡単な指令へ要約されると次の様になる。

財務諸表を調製する時、資料を大分類・中分類・残額に区分せよ。又凡ての項目に記述の名称・用語を附せ。

然し、此は行為の背後にある正当な理由について何も示さない。他の節を加える必要がある。即ち「報告資料の説明的分類は読者の理解を増すために」。蓋し、記帳及び財務諸表作成の第一の目的は、常に企業を一層理解せしめることであつた。

監査は、報告された資料に對する信頼性を保証するために發展した。重要

山崎・會計原則の生成

な資料の效果的な伝達を保証するために、財務諸表の配列の技術よりも勘定を証明する事に對し、監査人はより責任を感じた。株式の広い所有から、財務諸表が、わかり易い、はつきりした発表をなしたかどうかを見る事に、獨立監査人は或程度の責任をもつという確信が高まると、會計士の行為は広められて、財務諸表が重要な項目に對し充分な表示をなしているか、どうかの考慮を含むに至る。この種の行為は、充分は認されて次の様な指令に要約される。

財務諸表が、重要な企業事實の充分な、明らかな表示をなすよう取計らえ。

ところで、會計行為が理由に依存するという事 (かくして會計を便宜以上の合理的なものとして特徴付ける) は、非常に重要であるので凡ゆる機会が利用されて、規則・慣習・指令が理由に結付けられねばならぬ。かくて次の節が加えられる。「広く多様な人々の情報に對する要求が此等諸表によつて満たされるために」。資料の有益な配列と充分な表示をなす行為は、明らかに相互に關係がある。それ等は又、財務諸表に關係ある會計行為の他の二つの型に關連する。上の二つの条項と次の二つが共に述べられる。

十一、報告資料の注意深い分類は、読者の理解を増すために、財務諸表の作成に當り、資料を意味ある大分類・中分類・対応残額に区分せよ。又凡ての項目に記述の名称・用語を附せ。

十二、広く多様な人々の情報に對する要求が、此等諸表によつて満たされるために、財務諸表が、重要な企業事實の充分な、明らかな表示をなすよう取計らえ。

十三、将来の出來事が、報告された数値の尤もらしい結末を變えるかもしれないために、企業の財務諸表は必然的に幾分暫定的なもの、決定的でないものである事を認識せよ。

十四、変化が現実の取引によつて記録される迄、価格変動は勘定に記入された客觀的決定の事實に通常無關係であるために、勘定に既に記録された資料を變える口実としての価格水準の変動を無視せよ。

勘定の避けられない限界の一つはかうである。勘定に期間的に記録された数値は、清算に於ける資料というより継続企業に属する資料である限り、いささか暫定的なものである。會計資料のどの要素も絶對的なものとして考えら

れない。継続企業の語が示す如く、企業の資産が全部換価され負債や株主の請求権の支払に当てられる時のみ企業の終末は現実となり、又将来の出来事が以前の投下や蒙つた経費の数量的事実を変える事は出来ぬが、或数値の現在の意味を変えるかもしれないために、如何なる項目も絶対的ではあり得ない。今日客観的に決定された数値の関連の意味は、後日其の後の事件に照して、利害関係人によつて検査される。人は常に此の様にして以前に決定された事実を観察し、彼等自身の意見を形成する。現在価格の表示をなさないために、以前の事実は誤りだと主張したり考えたりする事なく、彼等は此をなす。(十三)は簡潔に上述の思想の本質を伝える。(十四)の規則は(十三)と密接に關係する。後者に關係する論究のいくらかは同様に前者にも適用する。以前に勘定記録された要素の価格に於ける後日の変動を無視することは、殆んど例外なく会計に慣行的なものである。上述の理由は「無關係」(irrelevant)を強調する。企業が取引を完成する一当事者である時は、取引項目は直接不可避的に企業と勘定に關連をもつ。従つて完結した取引は、關係当事者にとつて拒みえない事実である。後程の法律的争ひは別として、結果としてその資料は、彼等の勘定にしかと記入さるべきである。当該企業が当業者でない取引は、勘定に記入される事実としては、その企業にとり明らかに無關係である。單なる外部の取引、多くの外部価格の平均、或は価格変動表は、経営が直接の取引のために会社会計の研究に用いるものとして非常に意味深いかもしれぬ。然し如何に意味深くとも、外部の事実は内部の事実ではない。測るべき内部の事実がないならば、経営に有用な外部事実の知識の多くが挙げられる。反対に、同時に意味深い外部事実が利用される場合でも、内部に記録分類された事実は、充分な意味を一層伝えるであらう。此等二つの規則、後にはそれから引出される原則は、内部の直接的、外部の間接的事実双方を考慮することから、良い判断が来るという考えを述べんとする。

周知の会計行為が正当な理由とはつきり結付けられると、表現の型(規則)は他の型(原則)へ轉換される。これが適意になされる時、その原則の由来は經驗済の行為にまで遡る。よつて原則は帰納的結果である。原則に対して

ここに用いられる表現の型は、望ましい会計目的を述べ、その目的達成のために適当な手段方法を關係させる事である。会計の二つの面が、かくて相互に意味深く關連させられる。若し意味深い關連性が存在しないならば、二つの思考は結び付かない。然し目的と手段の關係が、思考を接合しうる唯一の結び目ではない。従つて何人が会計思考間の關連性を述べるのに、他の表現形式を發展させようと門戸は開かれている。關連性こそ会計原則たるを保証するに充分意味深いものである。

説明的分類 (Interpretative Grouping) 読者の企業活動の理解を増す手段として
 ・ 財務諸表は大分類・中分類・対応残額に区分された、組織的な会計資料を表す。
充分なる公示 (Full Disclosure) 重要な事実の充分にして明瞭な公示がなされるよう、義務が財務諸表作成に責任ある人にかかっていると云ふ。企業報告に對する多くの人の要求に、財務諸表は仕えている。

暫定性 (Inconclusiveness) 財務諸表が幾分暫定的なものでないものとして認識されないならば、報告された数値の尤もらしい結末は、将来の取引が数値の意味を変えるという事実を曖昧にする。数値はそれ自体に於て事実であるが。

無關連性 (Irrelevant Effects) 既に勘定に記入された取引の統計的意味を直接変える基準としての物価水準変動の利用を省く事は、企業の努力と成果の客観的測定に於て無關係な攪亂的な修正を避けんとするものである。

会計に重要な時期は夫々の会計期末である。勘定間の期末修正と振替がなされる。適切な見越・繰延は、隣接する会計期間を財務諸表によつてはつきり分つ努力の一部である。此の種の行為を要求する簡単な指令は作られるかもしれないが、それは余りにも一般的であるので、有用なる会計原則を作る試みに大なる役立ちをなさない。より助けとなる指令は、今期或は将来の年度に對する企業努力の關連性の手がかりと、今期或は将来の年度に對する企業成果の關連性に対する手がかりとを求める事である。これは損益計算書を通じて或勘定資料を又貸借対照表を通じて他の資料を報告する、周知の会計行為の陳述として認められる。期末の仕事は、正当な会計期間に費用と収益を適切に割当てるとして簡単に述べる事が出来る。期末整理は報告資料を通じて、企業を理解せしめる凡ゆる仕事との關係に於て合理的目的をもつ。整

理は貸借対照表に於ける支払能力表示よりも、利益決定との関連に於て意味深い。収益を生むためになされた努力の流れを示す資料及び成された業績を示す資料の吟味は、整理記入によつて、個々の期間へ勘定金額の割当を可能にする。(損益計算書を通しての)現在に配分する真の手がかりは、現金支出に於ては見出されない。それは屢々努力と一致しないから。(貸借対照表を通しての)未来に配分する真の手がかりは、負債を弁済する資産の力には見出されない。上の論議から正当な理由を圧縮し、それを指令に加える事によつて、次の規則を作成する事が出来る。

十五、会計期間に費用と収益の、正しい、厳しく限定された配分のみが、適当に有益な財務諸表を作出する故に、当会計年度と将来の年度の間の企業努力と企業業績の関連性に対する手がかりを求めよ。

会計規則の充分な陳述は、会計原則を簡潔に表すに適當な語法に近き。上述のものは適例である。

期間配分 (Assignment to Periods) 会計期間への費用・収益の適当な配分は、現在或は未来に対する努力と業績の関連性にかかる。

同一の損益計算書へ費用、収益の金額をもたらすのは、同じ会計期間に只関連があるのではない。最も有益な費用・経費・損失と収益の対応の手がかりは、それ等の間の相互関連性の中に求めらるべきである。換言すれば、或費用・経費・損失が或収益と関係するのは、企業に固有のものである。例えば、原価計算によつて費用と経費の多くの累積額が、或製造指図書に集計される。此の累積額は生産品となり在庫記録され、それから売上原価勘定へ振替られる。ここで対応の手がかりは、会計期間内の項目の存在から単に演繹されない。寧ろ特殊の費用・収益の対応は、原価手続組成の時から考慮されている。その原価の一群と販売収入額とは共に附きものである。二つは同一単位の異なる面にすぎない。然し凡ての対応項目に対して同様に論ずる事は出来ない。費用と収益の理想的対応は、同一の損益計算書に於て共に関連ある項目が、恰も生産単位コストがその売上収益に対する如く、関係しているそれであろう。理想は必ずしも達せらるべくもないが、それは望ましい方向

山崎・会計原則の生成

へ導く故に役立つ。相互関連性の思考は、次の様に述べられる。「費用・経費・損失は出来るだけ、その関係収益に対応せらるべきである。収益は出来るだけ、その関係費用・経費・損失と対応せらるべきである」。関連がはつきりしない場合には、此の陳述は役立たぬ。然し、その様な関連性は時として、配分に対する合理的基礎を吟味し発見する事によつて見出される。原価計算は、此の方法によつて顕著な貢献をなした。恐らく同じ技術が他の領域にも利用され得るだろう。それが為される限りに於ては、或期間に偶然な或は便宜的な事実が現れる場合のみ、損益計算書に稀な非対応項目をもたらすことになる。(一九四二〇一頁)

(註一) 此の点は次の論文に詳しい。

(一) *ibid*, Chapter 12, Uses of Theory, pp. 209—32.

(二) "The Significance of Invested Cost," A.C. Littleton, *The Accounting Review*, Apr. 1952, p. 167ff.

(三) "A Reply," A.C. Littleton, *The Accounting Review*, Jan. 1953, p. 84ff. 此に対する批判としては、

(一) "Tentations on the Significance of Invested Cost," (George O. May, *The Accounting Review*, Oct. 1952, p. 436ff.

(二) 黒沢清「授下原価説の批判をめぐって」(産業経理、十三卷二号)

(三) 高松和男「二つのインフレーション会計論」(企業会計、五卷十一号) 参照

五

収益と収益控除 (Revenue and Revenue Debits)

次に考えられる収益の会計は、相互関連性の基礎よりも期間配分の基礎に対する必要を説明する。凡ゆる収益取引の下では役務給付、商品供給の企業活動がなされる。此の行為は企業による履行と関係がある。会計行為は、企業行為の会計的特質に対する一認識である。即ち、(一)履行の時が客観的に収益取引を定める。それによつて関連性は当該会計期間に固定される。(二)当事者によつて同意された価額は、客観的に収益取引の数量面を決定する。従つて次の規則が生れる。

富山大学紀要経済学部論集

十六、収益を現在に割当る非客観基準或はその認識を延期する非客観的なそれは、定められた期間報告を示すために、企業によつてなされた用役及び売られた商品の客観的証拠を獲得せよ。

費用が収益認識の手がかりであるよりも、収益は屢々費用・経費・損失の配分に対する主動的な手がかりである。次の原則に於て、認識(実現に非ず)が目的の關鍵である。

収益の認識 (Revenue Recognition) 為された用役とそれにより受入れた利益に対する客観的証拠は……収益を現在に期間的に配分する、或は将来へ認識を延期する唯一の基準を与える。

(十五)と(十六)の条項は、期間的配分の面、換言すれば期間的利益の決定を取扱つた。ここに示された原則は損益計算書に向けられているが、同時に貸借対照表の多くの項目の決定をなす事は明らかである。これが又複式簿記の最も顯著な特徴の一つ、即ち実在・名目勘定の連環を指摘する。以下論ぜられる条項の多くは、損益計算書に於て認識される収益からの控除を取扱う。

十七、今期の収益と正しく関係付けられた凡ての費用・経費・損失が、損益計算書に計上される事は、純利益の信頼できる報告にとつて重要であるために、企業費用の流れを発生する証拠にてらして期間的に吟味せよ。

十八、継続的な有用な長期資産は、将来の期に寄与をなすと期待されるので、今期の収益控除としての取扱からこれを除け。

此等の規則の指令的部分は、例の二つの会計行為即ち見越・繰延について述べている。規則は変形されて、目的と手段の意味深い関連性を表現する原則となり、此の主要な思想を反映する。

見越費用 (Accrued Charges) 客観的証拠により当期収益と正しく関係づけられた、凡ての費用・経費・損失の当期収益控除としての計上を確めるために……企業の当期努力は期間的吟味の下に置かれる。

繰延費用 (Deferred Charges) その将来寄与をなす能力が、当期収益に対し全額に於て、正しい関連性を欠くとするところの長期資産を、当期収益控除から除くために……企業支出の流れは期間的吟味の下に置かれる。

規則(十八)及び繰延費用の原則は、繰延費用に含まれる中心思考即ち経費記

入を正当とする努力がなされる迄、経費勘定に対する費用配分の延期を一般化するために作られている。棚卸項目・前払費用は、年度末「繰延費用整理」の通常の型である。然し固定資産は生産目的で普通所有されるので、又繰延費用即ち寄与する日を待つ投下物の特質をもつ。換言すれば、此の規則及び原則は貢献的努力がなされた時にのみ、経費(収益控除)となるものとして、投下原価を報告する思考の一部である。その時迄、投下原価は潜在的な努力(effort potential)を表す。この原則の結果として若干の附随的な真実が明らかとなる。取得の時に長期資産を経費へ賦課することは、為された努力を忠実に表わさない。何故なら異常の場合を例外として、原始的潜在用役(original service potential)は未来に於て努力となるものであるから。廃棄された時にのみ長期資産を経費に課する事は、明白な真実即ち資産は生涯を通じて努力をなしているという報告を怠る事である。未だ所有しない、同じ資産の再調達価格を経費として賦課する事は、なされた努力の現在の測定をインフレーションする事になる。従つて原則は、歴史的価値が努力へ転換された潜在的努力を最も良く反映するので、それによる経費勘定を採択する。

次の二つの規則は、今迄分析された何れよりも問題となる。此等は発生主義会計の重要な部分をなす期間配分の会計技術の拡張に関する。会計行為は時として、仮令事実が今期よりも前期により直接関係していても、それが判明するや否や、その事実の報告を含む。又会計行為は、事件それ自体が起る前に、それに関係ある引当金(advance provision)の設定に支持・承認を与える。此等が正当な理由を持つた指令として表される時、次の二つの会計規則の仮陳述がなされる。

十九、期間的費用(Periodic revenue debits)は、時として当初正確に評価されないところ、統計的資料の脈絡ある連鎖であるために、最近確定した事実が前以て知られるならば、前の費用(prior revenue debits)を如何に違つたものにしたかを示すように、最近確定した事実をはつきり報告する方法を見出せ。

二十、損益計算書は最も有益な信頼できる費用(debits)を表すために、支出と負債に關係する取引によつてその唯一の基準が与えられる場合よりも、時として一層拡

げられる事が必要であるために、適当な場合充分確認を待つことなく、合理的に測定可能な費用・経費・損失に対する引当金を設定せよ。

後に確定した事実が前期の経費勘定(努力)に関係する場合、典型的な簿記手続では、前期末に勘定を締切つた朱線より上へ此等事実が記録されるのを拒む。修正は実在勘定に於てなされ、前期の名目勘定に於てはなされない。その代り、名目勘定要素は修正として剰余金勘定へもたらされる。剰余金勘定のその様な項目は、過去に報告された経費に対するその項目の関連性を充分示さない。名目勘定を修正しない結果は、此等名目勘定に基いた統計的資料の脈絡ある連鎖を示す損益計算書の比較可能性を削減することとなる。経費勘定の下に引かれた朱線の偶然が、財務諸表の読者に前期の経費数値は最後の・決定的・修正を超えたものであるという印象を与える事は、いささか不合理である。

(二十)に於て重要な句は「充分な確認を待つことなく」である。小切手が交換される時よりも振出の時に残高から差引かれるものとして、それが記入された時、記録されるのが慣例である。多数の小切手に就いての経験から、支出の確認を待たないのである。他の例は、受取債権の貸倒に対する引当金である。而して此の費用(debit)の充分な確認は、特定の負債が客観的証拠によつて回収不能となる迄なされない。然し此も経験によつて統計的基準が与えられている。他方、他の会計状態に於て、客観的にやがて確認される事実から、事前見積がなされうという事をその様な経験が示すならば、不良債務の処理法を応用して、経費項目として取扱われる他の引当をなす合理的基礎があるように思われる。然し乍ら、単なる偶発に備えて積立金(Provisions)を創設するのみでは、此の処理は拡張するべきでない。上の論議から次の二つの仮原則を作る正当性があるように思われる。

事後修正 (Retained Charges) 会計期間の連鎖に対する費用の統計的に正確な報告は……事実が早く知られたならば、費用や損失は、収益に賦課されたでもあらうという事を、後に確定した事実が示す時の様に、後の修正がはつきり報告される事を要求する。

山崎・会計原則の生成

事前修正 (Estimated Charges) それ等が合理的に予見され他の手段によつて得心のゆくように測定されるならば、仮令現実の支出によつて確定されなくとも……或費用・経費・見込損失に対する引当金は、当期純利益決定の本質的部分である。

既に考察がなされたので、監査行為から帰納される監査原則をここで広く取扱う必要はない。次の三つの例は、監査規則から原則が形成される可能性を示すものとして十分なものであらう。誤謬に対し取引資料を検査する事は、周知の通り監査の一部である。外部監査が財務諸表の信頼性を高めるという主なる理由で、経営者は監査人を依頼する。

二十一、計画的精査は屢々誤謬を摘発し、又財務諸表の信頼性を増すために、勘定に於ける誤謬・虚偽の表示・曲解・不正に対し取引資料を検査せよ。監査人は会計組織を精密に検査する。彼等は取引結果の証明をなす。

二十二、有資格者による検査は、財務諸表公示の信頼性と読者のなす解釈の適確性を増すために、会計組織とその運営による結果を精密に検査せよ。

二十三、経営によつてなされた勘定と財務諸表の表示を検証することが監査人の義務であるので、取引結果の証明をなし会計政策を評価せよ。

信憑性 (Statistical Credibility) 記録過程及び結果が監査によつてテストされないならば……取引資料は誤解・歪曲され勝ちであり誤謬・虚偽の取扱いを蒙り易いので、財務諸表に報告された数値の信頼性は疑わしい。

精査 (Critical Review) 有資格者による会計組織の機構及びその運営による結果の精密な検査は……財務諸表公示の信頼性とその解釈の適確性を立証する。

確実な証拠 (Corroborative Evidence) 凡ゆる種類の確実な証拠を見出し会計政策を評価することによつて……外部監査人は経営によつてなされた勘定及び財務諸表の表示を検証しようと努める。

監査人の動機の若干が此等原則に示されている。又方法の幾らかが述べられている。勿論他の目的も亦監査に動機を与える。監査手続の細目へ近づくと程、含まれる動機は広く一般的でなくなる。然し最近動機も高い水準の動機に繋がる。此等の動機・目的は共に、行為に意味を附与する趣意の合理的な型である。同様の考えが方法についても適用する。何れの監査手続も、その企業の組織、締結された契約の性質、監査計画作成者の手腕によつて、そ

れ特有の型を形成する。然し此の特殊な手続の型は、監査技術即ち方法論の広い領域の中で、その限界と能力を考慮に入れて理解さるべきである。

規則は経験に由来する。規則は行為に対し指令以上のものでなければならぬ。行為は正当性との結付きを必要とする。目的は認識し得るものでなければならぬ。それは現存の手段によつて達せらるべきである。常に目的を手段に関連させる事が可能でなければならぬ。此の様な関連の型が、会計思想と会計行為の間に存在するという事は恐らく同意されよう(二〇一―二〇八頁)。

(註一)

(一)元帳になされた訂正記入の結果として、財務諸表に於ける此の種公示の不足から二三の提案がなされた。

変更は附属剰余金明細表(a supplementary "surplus analysis schedule")に於て明らかにされる。

剰余金分析は利益計算と結付けられて、包括損益計算書(a combined income and surplus statement)を作成する。

損益計算書の機構の中で凡ての訂正項目を報告し、剰余金勘定はその尽にしてをく。

公示に対する此等方策の功罪は猶論議中である(七一―七二頁)。

(二)ペイトン、リトルトン「会社会計基準序説」第六章「剰余金」中、修正(corrections)の項参照(中島省吾訳一八六―一九〇頁)。

六

「原則は理論を代表する」(二四七頁)。以上に見られるリトルトン教授の所説が、彼の会計観に基くことは否めないであろう。彼は利益を会計の中心概念(central idea)となし、正しい利益の決定(correct income determination)を会計の中心問題とする。そして此の「期間損益の決定の必要が、損益計算書を企業の中で最も重要なものとなしている」(二三頁)。此の事は、期間的対応の原則(the principle of periodic matching)として次の様にも述べられている。多くの利用の為に会計上最も重要な資料は、それによつて企業の努力が企業の成果に対し期間的に対応せしめられるところの、費用(the

revenue charges)及び収益(the revenue credits)である」(二三頁)。即ち発生主義会計では、会計期間によつて、収益の成就と努力の費用を厳密に測定し、相互に関連する限りに於いて両者を期間的に対応させるのである。此の場合、対応に於ける最大可能な正確性(the greatest possible correctness)が特に肝要となる。それは期間的純利益の計算を、真実(the truth)に近附ける事である。要するに期間的純利益の決定が最も重要である以上、費用及び収益の期間的配分も亦重要となるのである。此の期間配分は第一次的に利益の期間的決定を厳密にし、唯第二次的・副次的に資産と負債の表示をなすにすぎない。従つて損益計算書は経営成績を示し、貸借対照表は将来の成果

のために、残留する手段を示すものである。彼の会計は、費用収益の期間的対応を中軸とする損益計算的思考であるといえる。損益計算書重視(income statement emphases)の所以がここにある。又損益計算書の重要性は、その資料に反映される利害の多様性とその対立関係という事実からもくるとなす。株主・債権者・従業員・政府・顧客等は、主なる利害関係者である。そして監査人は、此に対し調整者機能(moderator-function)を果たす。ここに会計は社会性をおび、道徳的義務を賦課されるに至る。実に「会計の本質は、利害の対立とその調整に外ならぬ」と言えよう。

以上の会計諸原則が、期間損益の決定を中心とする分類(classification)期間的再分類(periodic reclassification)報告(reports)監査(auditing)の一連の会計手続に関連する事は言うまでもない。詳言すれば、此等の原則は夫々同質化(homogenizing)転換(converting)分類(classifying)再分類(reclassifying)報告(reporting)監査(reviewing)に照応せるものである。原則は、会計理論を構成する此等思想間の脈絡ある基本的関連性を簡潔に表示する限りに於て、よくその目的を果し得るといえる。逆に言つて原則は、理論の本質を伝える以上全体として会計を考察する助けともなるのである。そして原則の規範性及び有用性は、此等原則間の強固な相互関連性に依存するのである。なるほど原則は、人が作つた関係(man-made relationships)にすぎない。従つてそれは不変のものではない。然し関連性の此等陳述は、

意味深く有用なものである。ここでは会計諸原則の完全な体系化が計られているのではない。それは会計原則の本質に對する理論的把握であり、その生成過程に對する一考察である。故に、「目的と手段の關係が、思考を接合しうる唯一の結び目ではない。従つて何人が会計思想間の關連性を述べるのに、他の表現形式を發展させようと門戸は開かれている」(一九八頁)。ともかく會計原則は、会計思想の表現でなければならぬ。そして会計思想間の關連性こそ、會計原則たるを保證する意味深いものである。最後に彼は次の如く自問している。「他の目的があるか。述べられた目的が望ましいものであるか。目的の表現は明瞭で納得しうるものであるか。手段は目的に適合されているか。多くの手段の中で何故或手段が、与えられた情況下で他のものより良いのか。方法手段の表現は、練達者の経験や判断を充分説明しているか」(二〇八頁)。以上の質問の答を求める事は、此の章の範圍を超えと言つてゐる。蓋し、それ等は原則の問題であると共に、會計の本質に繋がる根本問題でもあるからである。以上、一応の紹介に止め後日の研究に譲りたい。

(註一) 中島省吾「リトルトン教授の會計觀」(企業會計、五卷十二号) 参照

(註二) 黒沢清「前掲論文」

(一九五四年六月三十日)